

Audience publique du 29 juin 2005

Recours formé par

les époux ..., ...

contre

une décision du **directeur de l'administration des
Contributions directes**

en matière de remise d'impôts

-

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 18192 du rôle, déposée le 9 juin 2005 au greffe du tribunal administratif par Maître Gérard SCHANK, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., restaurateur, et de son épouse, Madame ..., institutrice, demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision implicite du directeur de l'administration des Contributions directes portant rejet de leur demande en remise gracieuse du trop-perçu d'intérêts de retard par eux payés du chef des années d'imposition 1986 à 1992;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 novembre 2004;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Rafaëlle WEISS, en remplacement de Maître Gérard SCHANK, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 janvier 2005;

Vu la lettre de Maître Gérard SCHANK du 18 janvier 2005 sollicitant la rupture du délibéré pour lui permettre de prendre position par rapport au mémoire en réponse du délégué du gouvernement dont l'existence lui serait restée inconnue jusqu'aux plaidoiries à l'audience du 12 janvier 2005;

Vu la rupture du délibéré prononcée le 19 janvier 2005;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 14 février 2005 par Maître Gérard SCHANK pour compte des époux ...;

Vu les pièces versées en cause;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Rafaëlle WEISS, en remplacement de Maître Gérard SCHANK, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience fixée pour la continuation des débats.

-

Le 7 avril 1994, suite à une vérification sur place au sens du paragraphe 162 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », et en procédant moyennant une taxation en application du paragraphe 217 AO, le bureau d'imposition Grevenmacher de la section personnes physiques de l'administration des Contributions directes émit des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1986 à 1992 incluse et des bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les mêmes années à l'encontre de Monsieur et Madame ..., préqualifiés, exploitant un commerce de restauration.

Contre les prédits bulletins, Monsieur ... introduisit le 6 mai 1994 une réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après appelé « le directeur ».

En date du 30 décembre 1998, le directeur confirma le principe de la taxation des bénéfices réalisés au cours des années 1986 à 1992 incluse, mais réforma les bulletins précités en établissant un nouveau bénéfice commercial imposable, largement inférieur à celui fixé par le bureau d'imposition pour lesdites années et ramena l'impôt à payer corollairement.

Par requête déposée le 8 mars 1999 et inscrite sous le numéro 11179 du rôle, Monsieur ... a introduit un recours en réformation contre la prédite décision directoriale.

Par jugement non appelé du 8 décembre 1999, le tribunal administratif a déclaré ce recours irrecevable pour autant que dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1986 et l'a reçu en la forme pour le surplus. Quant au fond, il a jugé que la décision directoriale déférée restait en défaut d'établir à suffisance de droit et de fait le caractère irrégulier de la comptabilité présentée par Monsieur ... pour les années 1986 à 1992 et que c'est partant à tort que le directeur a rejeté cette comptabilité comme étant irrégulière et procédé par voie de taxation. Le tribunal a partant réformé la décision directoriale en ce sens et renvoyé l'affaire aux fins d'exécution.

Comme suite à ce jugement du 8 décembre 1999, le bureau d'imposition Grevenmacher émit le 16 mars 2000 de nouveaux bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1986 à 1992 incluse et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les mêmes années. Sur base de ces bulletins, le bureau de Luxembourg du service de recette retint, à travers deux décomptes datés au 16 mars 2000, en faveur des époux ... un solde à rembourser de 2.004.964 LUF.

Par courrier du 25 octobre 2000, les époux ... soumirent au directeur une demande de remise gracieuse d'impôt libellée comme suit :

« Par la présente nous nous permettons d'introduire une demande pour la remise gracieuse des intérêts débiteurs découlant des cotes d'impôts des années 1986 à 1992.

A la suite du jugement du tribunal administratif du 8.12.1999, l'affaire contentieuse relative aux impositions pour l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal des années 1986 à 1992 a été renvoyée devant le directeur de l'administration des Contributions aux fins d'exécution.

Ce renvoi a donné lieu à l'émission de nouveaux bulletins d'impôt pour les années en question et finalement cette émission s'est soldée par un remboursement d'impôts de 2.004.964,- francs.

Il n'en reste pas moins que malgré ce remboursement, nous avons dû payer des intérêts débiteurs pour des impôts que nous ne devons pas en fin de compte en vertu du jugement en question.

Ces intérêts débiteurs s'élèvent à (suivant décomptes faits par le receveur) :

<i>ICC 1986 :</i>	<i>14.153,- francs</i>
<i>ICC 1987 :</i>	<i>83.039,- francs</i>
<i>I.R. 1987 :</i>	<i>142.128,- francs</i>
<i>I.R. 1989 :</i>	<i>154.350,- francs</i>
<i>I.R. 1990 :</i>	<i>46.866,- francs</i>
<i>I.R. 1992 :</i>	<i>65.738,- francs</i>
<hr/>	
<i>TOTAL :</i>	<i>506.274,- francs</i>

S'il est vrai que la loi fiscale ne prévoit pas d'intérêts créditeurs en faveur du contribuable ayant surpayé les impôts futurs tels qu'ils vont découler des bulletins d'impôts, que par contre ce même contribuable doit en payer si ses paiements s'avèrent insuffisants, il n'en reste pas moins que cela fait apparaître une iniquité tant objective selon la matière, tant subjective dans la personne, très prononcée.

Le rôle du paragraphe 131 de la loi générale des impôts est précisément celui que, dans le cas des impôts (dans notre cas des intérêts débiteurs) dont la légalité n'est pas contestée, mais dont la perception entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, il permet au directeur des Contributions ou à son délégué d'accorder une remise ou une restitution d'impôts (dans notre cas des intérêts débiteurs).

Nous sommes d'avis que le fait de devoir payer des intérêts débiteurs alors que pour la période 86 à 92 nous avons payé davantage que ce qui allait résulter des cotes d'impôts futures et qui nous a été remboursé, entraîne pour nous une rigueur incompatible avec l'équité.

Dans l'espoir que vous donnerez une suite favorable à la présente demande, nous vous prions d'agréer, Monsieur le directeur, l'expression de nos sentiments les plus distingués ».

A défaut de décision prise par le directeur par rapport à cette demande de remise gracieuse, les époux ... ont introduit, par requête déposée le 9 juin 2004, un recours

contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision implicite de refus découlant du silence gardé par le directeur face à leur demande.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision implicite de rejet d'une demande de remise gracieuse d'impôt en l'absence d'une décision expresse du directeur. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation. Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

Les demandeurs soulèvent d'abord le moyen tiré de la tardiveté du mémoire en réponse qui ne leur aurait été communiqué que le 14 janvier 2005 alors que le délai légal afférent aurait expiré le 9 novembre 2004.

A cet égard, il convient de relever que, si l'article 5 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives confère dans son alinéa (1) au délégué du gouvernement un délai de trois mois pour fournir sa réponse à la requête introductive et qu'il dispose dans son alinéa (5) que ce délai est prévu à peine de forclusion, il n'en reste pas moins que l'article 8 (3) de la même loi impose au délégué du gouvernement la seule obligation de déposer son mémoire dans le délai légal au greffe du tribunal administratif qui est alors tenu de le communiquer aux autres parties. Dès lors qu'un mémoire du délégué du gouvernement est ainsi soumis à la seule contrainte légale - prévue sous peine de forclusion - d'un dépôt au greffe dans le délai légal, un retard dans la communication de ce mémoire aux autres parties n'est partant pas imputable au délégué du gouvernement et ne constitue pas un non-respect de délai sanctionné par la forclusion du mémoire en question. Dans la mesure où le délégué du gouvernement a déposé en l'espèce son mémoire en réponse le 9 novembre 2004, dernier jour du délai légal de trois mois, ce mémoire répond aux exigences quant au délai de sa fourniture. Les droits de la défense des demandeurs n'ayant pas non plus été affectés par le retard de la communication dudit mémoire en réponse au vu de la rupture du délibéré prononcée afin de leur permettre d'y prendre position à travers un mémoire en réplique, leur moyen quant au rejet du mémoire en réponse du délégué du gouvernement est à écarter comme n'étant pas justifié.

Le délégué du gouvernement soulève le moyen d'irrecevabilité du recours dans le chef de Madame ... pour défaut d'intérêt à agir en faisant valoir que cette dernière n'aurait pas reçu notification des bulletins de l'impôt commercial communal en cause et qu'une notification individuelle des bulletins de l'impôt sur le revenu ne serait pas certaine, de manière qu'elle ne serait pas redevable des impôts fixés à travers ces bulletins et, par voie de conséquence, des intérêts de retard y relatifs et qu'elle n'aurait donc pas besoin de prouver une rigueur objective ou subjective de nature à justifier une remise d'impôt.

Ce moyen d'irrecevabilité est cependant à rejeter, étant donné que Madame ... est, ensemble avec son mari, auteur de la demande de remise gracieuse, que, face à une décision implicite de rejet de cette demande, elle a intérêt à faire examiner la validité de cette décision supposée prise également à son égard et que la question de l'existence d'une dette d'impôt dans son chef relève de l'examen au fond de la demande de remise.

Il s'ensuit que le recours principal en réformation est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de leur recours, les demandeurs exposent que, suite au jugement prévisé du 8 décembre 1999 et à l'émission des nouveaux bulletins du 16 mars 2000, seul le trop-perçu

des cotes d'impôts pour les années en cause leur aurait été restitué, mais qu'aucun remboursement du trop-perçu d'intérêts à hauteur de 506.274 LUF n'aurait été opéré en leur faveur. Ils estiment que, dans la mesure où ils auraient été contraints de payer ces intérêts de retard qui n'auraient néanmoins pas été dus, la non-restitution de ces intérêts « *en définitive indûment perçus est dès lors indigne, injuste et surtout inéquitable* » et constituerait une rigueur objective contraire à l'intention du législateur, de manière que le directeur aurait dû leur accorder la remise sollicitée.

Le délégué du gouvernement rétorque que les cotes d'impôt auraient été réduites mais pas déchargées, de manière que les intérêts de retard devaient être recalculés conformément à l'article 155 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu sur la base des anciennes échéances non respectées et jusqu'à concurrence des nouvelles cotes. Selon le représentant étatique, ce recalcul incomberait au receveur et les demandeurs disposeraient, si le receveur maintenait sa position après réexamen, de la voie de recours de la réclamation.

Les demandeurs font répliquer que les prétendus retards dans le paiement des impôts effectivement dus seraient le résultat de la méthode d'imputation des paiements pratiquée par le receveur, au motif que ce dernier aurait imputé tous leurs paiements sur les prétendus plus anciens découverts au lieu de les imputer sur les dettes fiscales auxquelles ils se rapportaient, de manière à avoir « *« artificiellement » créé ces prétendus retards* ». Dans la mesure où ils n'auraient ainsi en réalité pas effectué des paiements tardifs, les demandeurs concluent que les intérêts de retard ne seraient pas la conséquence de prétendues anciennes échéances non respectées, mais d'une surtaxation du bénéfice commercial réalisé par Monsieur ... et devraient partant leur être remboursés par la voie gracieuse.

Le paragraphe 131 AO dispose ce qui suit : « *Sur demande dûment justifiée du contribuable endéans les délais du § 153 AO, le directeur de l'administration des Contributions directes ou son délégué accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. Sa décision est susceptible d'un recours au tribunal administratif, qui statuera au fond* ».

Une remise gracieuse n'est envisageable que si, soit objectivement *ratione materiae*, soit subjectivement *ratione personae* dans le chef du contribuable concerné, la perception de l'impôt apparaît comme constituant une rigueur incompatible avec le principe d'équité (trib. adm. 5 mars 1997, n° 9220, Pas. adm. 2004, v° Impôts, n° 248). Dans ce cas la décision sur l'existence d'une rigueur objective doit tendre à aboutir à la solution que le législateur aurait prise s'il avait eu à régler la situation sous examen. Il n'en demeure pas moins qu'une demande de remise gracieuse s'analyse également et exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte ainsi aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette (trib. adm. 27 octobre 1999, n° 11196, confirmé par Cour adm. 30 mars 2000, n° 11703C).

Il se dégage des deux décomptes du 16 mars 2000 que le receveur a recalculé non seulement la dette d'impôt des demandeurs suite à la réduction des cotes d'impôts pour les années 1986 à 1992 découlant des nouveaux bulletins d'impôt du même jour, mais qu'il a également procédé au recalcul des intérêts de retard dus du chef des cotes d'impôt réduites fixées pour ces mêmes années, le trop-payé total ayant été en partie imputé sur des dettes d'impôt et d'intérêts du chef d'années d'imposition subséquentes et en partie, en l'occurrence à hauteur de 2.004.964 LUF, remboursé aux demandeurs. Il s'ensuit que le

receveur a procédé au recalcul des intérêts de retard dus par les demandeurs pour les années d'imposition 1986 à 1992 et qu'il a estimé que ceux-ci restaient débiteurs d'intérêts de retard à hauteur de 504.274 LUF du fait du non-respect des échéances de paiement des cotes d'impôt réduites.

Or, les demandeurs critiquent en substance cette mise en compte d'intérêts débiteurs en contestant le mode d'imputation de leurs paiements effectifs. Cette argumentation revient en réalité non pas à arguer qu'une correcte application des règles d'imputation a abouti à un résultat non voulu par le législateur, mais à vouloir énerver la conformité à la loi des imputations opérées par le receveur et s'analyse en conséquence en une contestation de la légalité de la dette fiscale mise à charge des demandeurs, laquelle donne, ainsi que le relève à juste titre le délégué du gouvernement, lieu à des voies de recours spécifiques.

Ayant ainsi un objet se situant en dehors du champ de la remise gracieuse, la demande litigieuse des demandeurs est à déclarer comme étant non fondée et le recours sous analyse contre la décision implicite de rejet déferée est à rejeter pour manquer de fondement.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,
reçoit le recours principal en réformation en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable,
condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par:

M. CAMPILL, vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

et lu à l'audience publique du 29 juin 2005 par le vice-président en présence de M. LEGILLE, greffier.

s. LEGILLE

s. CAMPILL